

Ausgabe für Heilberufe	Mai 2012
<p>in dieser Ausgabe geht es noch einmal um die Frage, welche Rolle der Vorteil aus der <b>Zulassung zum Vertragsarzt</b> im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung bei einem Praxiskauf spielt. Außerdem zeigen wir, worauf Sie achten sollten, wenn Sie Ihre <b>Praxis in eine Personengesellschaft einbringen</b> möchten. Im <b>Steuertipp</b> geht es um den Abzug von Fahrtkosten als Betriebsausgaben. Wir zeigen, wie auch selbständig tätige Ärzte von der günstigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur <b>regelmäßigen Arbeitsstätte</b> bei Arbeitnehmern profitieren können.</p>	<p><b>In dieser Ausgabe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>☑ <b>Umsatzsteuerfreiheit:</b> Definition der WHO spielt keine Rolle..... 1</li> <li>☑ <b>Bilanzierung:</b> Zulassung zum Vertragsarzt ..... 2</li> <li>☑ <b>Veräußerungsgewinn:</b> Einbringung einer Einzelpraxis ..... 2</li> <li>☑ <b>Häusliches Arbeitszimmer:</b> Zeitlicher Aspekt ist unerheblich ..... 3</li> <li>☑ <b>Personengesellschaft:</b> Nichtausgezahlte Gewinnanteile dürfen besteuert werden ..... 4</li> <li>☑ <b>Vorauszahlungen:</b> Gleichmäßige Raten auch bei schwankenden Gewinnen ..... 4</li> <li>☑ <b>Ehepaare:</b> Vorgehensweise bei Steuererstattungen..... 5</li> <li>☑ <b>Steuertipp:</b> Selbständig tätige Ärzte haben nur eine regelmäßige Betriebsstätte ..... 6</li> </ul>

## Umsatzsteuerfreiheit

### Definition der WHO spielt keine Rolle

Operationen, bei denen ein Arzt einem Patienten die Ohren anlegt, sind **nicht umsatzsteuerbefreit**. Dieses Urteil hat der Bundesfinanzhof im Fall eines Hals-Nasen-Ohren-Arztes gefällt.

Die Umsätze aus Ihrer Tätigkeit als Arzt sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei - allerdings nur diejenigen aus **Heilbehandlungen**. Kosmetische oder plastische Operationen erfasst die Umsatzsteuerbefreiung nicht. Denn eine Operation muss dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen, um begünstigt zu sein. Nur die Tatsache, dass sie ein Arzt durchführt, reicht nicht aus.

Für die Entscheidung im Fall des HNO-Arztes war auch unerheblich, dass es sich nach Ansicht der Weltgesundheitsorganisation (WHO) und nach medizinischen Erkenntnissen bei Ohren, die mehr als 2 cm bzw. 30 Grad vom Kopf abstehen, um eine Krankheit handelt. Denn auf die Krankheitsdefinition der WHO kommt es für die umsatzsteuerliche Betrachtung nicht an.

**Hinweis:** Eine plastische Operation kann jedoch steuerfrei sein, wenn sie medizinisch indiziert ist. Die medizinische Indikation müssen Sie belegen können (Feststellungslast).

## Bilanzierung

### Zulassung zum Vertragsarzt

Grundsätzlich stellt der Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung **kein** neben dem erworbenen Praxiswert stehendes **Wirtschaftsgut** dar (vgl. Ausgabe 02/12). Erwirbt ein Nachfolger eine Arztpraxis oder den Mitunternehmeranteil daran, kann er daher die Kassenzulassung nicht separat, sondern nur einheitlich **mit dem Praxiswert abschreiben**. Bemessungsgrundlage und Ansatzwert in der Bilanz ist der Kaufpreis, der unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Interesses des ausscheidenden Vertragsarztes oder seiner Erben nicht über dem Verkehrswert liegen darf.

Ausnahmsweise kann die Kassenzulassung aber auch als **eigenständiges Wirtschaftsgut** einen gesonderten Wert haben. Das ist beispielsweise denkbar, wenn der Kaufpreis für den Praxiswert zusätzlich als wertbildender Faktor konkretisiert wurde. Erwirbt etwa ein Nachfolger eine Praxis und übernimmt weder Praxisräume noch Patientenstamm, sind dies Anhaltspunkte dafür, dass der Erwerb der Kassenzulassung im Vordergrund steht. Dann geht es vorrangig darum, den Vertragsarztsitz zu verlegen oder die Aufnahme des Käufers als weiteren Gesellschafter in eine bestehende freiberufliche Personengesellschaft zu ermöglichen. In diesen und ähnlichen Fällen kommt der Vertragsarztzulassung eine **eigene wirtschaftliche Bedeutung** zu. Insoweit liegt ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut mit entsprechenden Anschaffungskosten vor.

Eine Vertragsarztzulassung wird generell zeitlich unbegrenzt erteilt. Daher kann der hierfür gezahlte Kaufpreis nicht abgeschrieben werden, weder durch eine normale lineare **Abschreibung** noch über den Weg einer Teilwertabschreibung. Das liegt daran, dass weiterhin eine Verwertungsmöglichkeit der Zulassung besteht.

**Hinweis:** Durch das Gesetz zur Stärkung des Wettbewerbs in der gesetzlichen Krankenversicherung sind die Zulassungsbeschränkungen für Zahnärzte mit Wirkung zum 01.04.2007 weggefallen. Daher ist eine Teilwertabschreibung bei bilanzierenden Freiberuflern zulässig. Mit der kassenärztlichen Zulassung ist seitdem kein verwertbarer wirtschaftlicher Vorteil mehr verbunden.

Bei einer Praxisübernahme sollten wertbegründende Faktoren wie Gewinn und Umsatz dokumentiert werden. Hilfreich sind hier die von der Bundesärztekammer herausgegebenen „Hinweise zur Bewertung von Arztpraxen“. Dabei wird der Kaufpreis aus der Summe von materiellem Praxisinventar und körperlosem Praxiswert bestimmt. Der Praxiswert ergibt sich durch die Ermittlung eines anhaltend erzielbaren Gewinns.

## Veräußerungsgewinn

### Einbringung einer Einzelpraxis

Bringt ein Arzt seine Einzelpraxis in eine Personengesellschaft ein und wird er im Gegenzug Mitunternehmer dieser Gesellschaft, muss er für das Einbringen seiner Praxis gegebenenfalls einen Veräußerungsgewinn versteuern. Als **Veräußerungspreis** ist - so

sieht es das Umwandlungssteuergesetz vor - der Wert anzusetzen, mit dem die Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz angesetzt hat.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit einem Fall befasst, in dem die Bilanzierung bei der Gesellschaft einen höheren Veräußerungspreis ergab, als der Arzt zuvor angesetzt hatte. Daher stellte sich die Frage, ob der **Steuerbescheid** des einbringenden Arztes **nachträglich geändert** werden darf. Der Arzt hatte seine Praxis samt einer **Honorarforderung** in Höhe von ca. 51.000 € in eine GbR eingebracht. Die Forderung bezog er nicht als Veräußerungspreis in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ein und erklärte einen Veräußerungsverlust von fast 8.700 €. Das Finanzamt erkannte den Wertansatz zunächst an.

Erst Jahre später reichte die GbR anlässlich einer Betriebsprüfung ihre Eröffnungsbilanz ein, in der sie die übernommene Forderung aktivierte. Das Finanzamt änderte daraufhin den Steuerbescheid des Arztes und erhöhte den angesetzten Veräußerungspreis um den Forderungsbetrag. Der Arzt musste dadurch einen stattlichen Veräußerungsgewinn nachversteuern. Das Finanzamt sah sich zu dieser Änderung befugt und ging von einem „**rückwirkenden Ereignis**“ aus. Ein Steuerbescheid darf nämlich geändert werden, soweit ein Ereignis eintritt, das sich steuerlich auf die Vergangenheit auswirkt.

Der BFH gab für die Änderung grünes Licht und urteilte, dass der Wertansatz in der Bilanz der Gesellschaft ein rückwirkendes Ereignis darstellt, das eine Änderung des Steuerbescheids des Arztes rechtfertigt. Denn die **Bilanzierung** der Gesellschaft **bestimmt** zwingend **den Wertansatz** beim Einbringenden.

**Hinweis:** Sprechen Sie uns an, falls Sie Ihre Praxis in eine Personengesellschaft einbringen möchten! Da die Besteuerung des Einbringenden unmittelbar von der Bilanzierungspraxis der Gesellschaft abhängt, kann es ratsam sein, Art und Höhe des Wertansatzes explizit im Einbringungsvertrag zu vereinbaren. So kann sich der Arzt später gegen einen nachteiligen Wertansatz zumindest zivilrechtlich wehren (und z.B. Schadenersatz verlangen).

## Häusliches Arbeitszimmer

### Zeitlicher Aspekt ist unerheblich

Inwieweit die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich abziehbar sind, hängt von der beruflichen Situation des Steuerzahlers ab. In zwei Urteilen hat der Bundesfinanzhof (BFH) veranschaulicht, welche Fallgruppen es gibt:

- Ist das Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit, dürfen die Kosten in voller Höhe abgezogen werden (unbeschränkter Kostenabzug).
- Ist das Arbeitszimmer zwar nicht der Mittelpunkt der Tätigkeit, steht dem Berufstätigen aber für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, sind die Kosten bis zu 1.250 € pro Jahr abziehbar (beschränkter Kostenabzug).

- Trifft keine der beiden genannten Konstellationen zu, bleiben die Kosten für das Arbeitszimmer steuerlich komplett unberücksichtigt.

Diese Rechtslage gilt rückwirkend ab 2007; sie geht auf das Jahressteuergesetz 2010 zurück. Der BFH hat zu der Neuregelung klargestellt, dass der **Mittelpunkt der Tätigkeit** auch weiterhin nach der prägenden Tätigkeit des jeweiligen Berufsbildes zu bestimmen ist. Deshalb ist der unbeschränkte Kostenabzug z.B für Richter und Hochschullehrer weiterhin nicht möglich. Da die prägenden und qualitativen Schwerpunkte ihrer Tätigkeit die Ausübung der rechtsprechenden Tätigkeit im Gericht bzw. die Vorlesungen an der Universität sind, liegt ihr Tätigkeitsmittelpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer.

**Hinweis:** Auch ein beschränkter Kostenabzug von 1.250 € kam in den beiden vorliegenden Fällen nicht in Betracht, weil sowohl die Richterin als auch der Hochschullehrer über einen weiteren Arbeitsplatz im Gericht bzw. in der Universität verfügten.

## Personengesellschaft

### Nichtausgezahlte Gewinnanteile dürfen besteuert werden

Gesellschafter einer Personengesellschaft müssen ihren Gewinnanteil selbst dann versteuern, wenn er ihnen noch nicht ausgezahlt wurde. Auf den tatsächlichen **Zufluss der Gelder** beim Gesellschafter kommt es laut Bundesfinanzhof nicht an. Denn der gemeinschaftlich erzielte Gewinn ist den Mitunternehmern grundsätzlich in Höhe des vertraglichen oder gesetzlichen Verteilungsschlüssels zuzurechnen. Ermittelt die Gesellschaft ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung, kommt es für die Entstehung des Gewinns allein auf den Zufluss bei der Gesellschaft an.

Im Streitfall war ein Gesellschafter aus einer GbR ausgeschieden. Die verbliebenen Gesellschafter hatten ihm die Auszahlung eines ihm unstreitig noch zustehenden Gewinnanteils verweigert und erklärt, er schulde ihnen noch **Schadenersatz**.

## Vorauszahlungen

### Gleichmäßige Raten auch bei schwankenden Gewinnen

Wer Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, erhält vom Finanzamt einen Vorauszahlungsbescheid. Darin fordert es die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer grundsätzlich in **vier gleich hohen Beträgen** an - und zwar jeweils zum 10.03., zum 10.06., zum 10.09. und zum 10.12. eines Jahres. Diese am Gewinn ausgerichteten, gleichmäßigen Raten sind anhand des Jahresvorauszahlungsbetrags einfach zu berechnen. Sie bewirken aber auch, dass der Steuerzahler schon am 10.06. insgesamt 50 % der Steuern auf seinen voraussichtlichen Jahresgewinn gezahlt hat, auch wenn er zu diesem Zeitpunkt noch nicht 50 % seines Gewinns erwirtschaftet hat.

Diese starre Zahlungsweise war einem Freiberufler aus Baden-Württemberg zu unflexibel. Er wollte erreichen, dass das Finanzamt die Vorauszahlungen nach dem Gewinn bemisst, den er bis zu dem jeweiligen Vorauszahlungstermin erzielt hat. Der Bundesfinanzhof kam zu dem Ergebnis, dass das Finanzamt die Vorauszahlungen zu Recht in gleich hohen Raten angefordert hat. Das geltende Vorauszahlungssystem haben die Richter als **verfassungsgemäß** beurteilt.

**Hinweis:** Sie müssen also weiterhin mit Rücklagen dafür sorgen, dass Sie zum nächsten Vorauszahlungstermin über ausreichende Liquidität verfügen. Gänzlich unflexibel ist das geltende System aber nicht: Stellen Sie im Laufe des Jahres fest, dass Ihr Gewinn geringer oder höher ausfallen wird als im Vorauszahlungsbescheid angenommen, können wir einen Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen stellen. Dann berechnet das Finanzamt die ausstehenden Vorauszahlungen neu.

## Ehepaare

### Vorgehensweise bei Steuererstattungen

Im Bereich der **Einkommensteuer** können sich Erstattungsansprüche z.B. durch die Anrechnung von Vorauszahlungen, Abzugsbeträge wie Kapitalertrag- und Lohnsteuer sowie einen berechtigten Bescheid ergeben. Bei zusammenveranlagten Ehepaaren wirkt die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen. Dennoch kann es erforderlich sein, die **Erstattungsberechtigung** der beiden Ehegatten zu ermitteln. Die Finanzämter gehen hierbei wie folgt vor:

- Grundsätzlich können sich Eheleute, die die Zusammenveranlagung beantragen, durch ihre beiderseitigen Unterschriften auf der Steuererklärung gegenseitig bevollmächtigen, Erstattungsbeträge in Empfang zu nehmen. Das gilt aber nur bei intakten Ehen. Ansonsten muss die Anspruchsberechtigung selbst dann geprüft werden, wenn die Eheleute übereinstimmend davon ausgehen, dass ihnen der Erstattungsanspruch gemeinsam zusteht.
- Erstattungsberechtigt ist derjenige Ehegatte, auf dessen Rechnung die Zahlung (z.B. die Vorauszahlung) bewirkt worden ist. Entscheidend ist nur, wessen Steuerschuld getilgt wurde, und nicht, wer mit wessen Mitteln gezahlt hat. Bei Zahlung durch einen Ehegatten für beide als Gesamtschuldner sind beide Ehegatten erstattungsberechtigt und der Betrag wird nach Köpfen aufgeteilt.
- Erfolgt die Zahlung erst nach der Scheidung, ist im Fall der Erstattung der zahlende Ehegatte allein erstattungsberechtigt.
- Beantragen die Ehegatten die getrennte Veranlagung, werden Vorauszahlungen insgesamt auf die getrennt festgesetzte Steuer angerechnet. Verbleibt hierbei ein Rest, wird dieser nach Kopfteilen auf beide Ehegatten verteilt.

- Führt die Zusammenveranlagung zur Erstattung einbehaltener Lohnsteuer, ist der Ehegatte erstattungsberechtigt, von dessen Arbeitslohn sie einbehalten wurde.

**Beispiel:** Eine Ärztin erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit, ihr Mann ist Arbeitnehmer. Die Einkommensteuer beträgt 5.000 €. Infolge der Anrechnung einbehaltener Lohnsteuer von 6.500 € ergibt sich eine Erstattung von 1.500 €. Erstattungsberechtigt ist allein der Ehemann.

- Sind beide Ehegatten Arbeitnehmer, erfolgt die Anrechnung der Lohnsteuer im Verhältnis des Arbeitslohns.
- Ist keiner Arbeitnehmer, sind beide Ehegatten je zur Hälfte erstattungsberechtigt.
- Liegt nur die Steuererklärung eines Ehegatten vor, wird die Durchführung der getrennten Veranlagung zurückgestellt und der andere zur Abgabe der Steuererklärung aufgefordert.
- Besteht zwischen dem Finanzamt und einem oder beiden Ehegatten Streit über den Erstattungsanspruch, wird darüber durch Abrechnungsbescheid entschieden. Gegenstand des Abrechnungsbescheids ist die Festlegung des Finanzamts, in welcher Höhe der Erstattungsanspruch dem jeweiligen Ehegatten zusteht.

## Steuertipp

### Selbständig tätige Ärzte haben nur eine regelmäßige Betriebsstätte

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat seine Rechtsprechung zum lohnsteuerlichen Begriff der **regelmäßigen Arbeitsstätte** geändert: Arbeitnehmer, die an mehreren Orten tätig sind, haben danach maximal eine - oder sogar gar keine - regelmäßige Arbeitsstätte und nicht wie bisher mehrere. Entscheidend ist der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit. Die Folge ist, dass Arbeitnehmer häufiger ihre Werbungskosten nach Reisekostengrundsätzen absetzen können und nicht mehr die Entfernungspauschale ansetzen müssen.

Diese geänderte Rechtsprechung ist laut Finanzgericht Baden-Württemberg auch auf Freiberufler übertragbar. Denn verfassungsrechtlich ist eine **Gleichbehandlung** von Arbeitnehmern und den übrigen Steuerzahlern geboten. Daher wird die neue, günstige Sichtweise auch auf Betriebsstätten ausgeweitet, an denen berufliche oder gewerbliche Leistungen erbracht werden.

Als regelmäßige Betriebsstätte gilt auch hier der ortsgebundene Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des selbständig Tätigen. Die **Fahrtkosten** zu den übrigen Einrichtungen sind **in voller Höhe** und nicht nur in Höhe der Entfernungspauschalen als **Betriebsausgaben** zu berücksichtigen.

Darauf, dass es sich bei den übrigen Tätigkeitsorten der Selbständigen um Betriebsstätten verschiedener Auftraggeber handelt, während Arbeitnehmer in mehreren betrieblichen Einrichtungen desselben Arbeitgebers tätig sind, kommt es nicht an. Die Zahl der

Auftraggeber ist bei Gewinneinkünften kein Kriterium für den **ortsgebundenen Mittelpunkt** der betrieblichen Tätigkeit und hat auf die Anzahl der regelmäßigen Betriebsstätten keine Auswirkung.

**Hinweis:** Die Finanzämter wenden die geänderte Rechtsprechung des BFH in allen offenen Fällen an.

Mit freundlichen Grüßen

Uwe Martens